

Etude de la variable fiscale comme facteur de contingence dans la reconnaissance des immobilisations incorporelles

Jean-Luc ROSSIGNOL

**Allocataire de Recherche à l'Université de Bourgogne
Moniteur de l'Enseignement Supérieur en Gestion Fiscale
Membre du Centre de Recherches Fiscales**

En pratique, la rubrique "immobilisations incorporelles" pèse peu lourd dans le bilan des comptes sociaux des entreprises françaises. L'un des facteurs explicatifs peut être l'existence de liens théoriques entre la comptabilité et la fiscalité; cette existence conduit, en effet, à une pratique fiscalo-comptable des entreprises en matière de choix comptables ou d'amortissement du fonds de commerce. Cette influence de la variable fiscale sur le traitement comptable des éléments incorporels pose d'ailleurs problème dans le cadre du processus de normalisation internationale.

Mots-clés: éléments incorporels, comptabilité et fiscalité, entreprise et administration fiscale, choix comptables, comptabilité fiscalo-créative, amortissement, normes internationales

Abstract: Intangibles assets are weakly recorded in the balance-sheet of French firms' social accounts. It can be explained by the existence of theoretical links between accountancy and tax law; it leads to a fiscal-accounting practice of firms, as regards accounting choices or depreciation of goodwill. The influence of fiscal variable on the accounting treatment of intangible assets is a real problem in the international standardization process.

Key-words: intangible assets, accounting and tax law, firm and tax authorities, accounting choices, tax-creative accounting, depreciation of goodwill, international standards

Adresse: Centre de Recherches Fiscales, Pôle d'Economie et de Gestion - 2, Boulevard Gabriel - 21000 DIJON
Tél.: 03.80.39.35.44 ou 03.80.38.27.41 **Fax.:** 03.80.39.53.53 **E-mail:** Jean-Luc.Rossignol@u-bourgogne.fr

"Les bilans communément dressés, comme la comptabilité dont ils ne sont que la synthèse, ont un vice congénital. Ils ne font état que de la richesse matérielle. L'essentiel a été omis: la présentation et l'évaluation de son capital immatériel." Charles Penglaou (1929)¹

Les dépenses immatérielles des entreprises connaissent une évolution considérable; de nombreuses statistiques l'attestent. Considérées comme stratégiques, celles-ci sont devenues l'une des composantes clés de leur compétitivité, l'un des déterminants de leur performance. Sur le plan comptable, elles constituent un sujet difficile et controversé, tant en ce qui concerne la nature des éléments en cause, que leur dépréciation.

En pratique, la rubrique "immobilisations incorporelles" pèse bien peu lourd dans les bilans des comptes sociaux des entreprises françaises (Thibierge 1997)². Les explications classiques à cet état de fait reposent généralement sur trois aspects: deux liés aux dépenses en cause, un troisième à la nature même de la comptabilité. Ainsi, cette dernière qui n'a certes pas vocation à tout enregistrer, ne serait pas à même d'appréhender au bilan ces dépenses invisibles ou impalpables, en raison de son caractère profondément marqué par une vision patrimoniale teintée de prudence. Elles sont de fait enregistrées parmi les charges et donnent éventuellement lieu à développements dans d'autres documents, que constituent l'annexe ou encore le bilan social. Qui plus est, le concept d'immobilisation incorporelle, défini par défaut par le plan comptable général de 1982, ne connaît pas de contours précis et clairs, puisque regroupant à la fois de pures charges activées considérées généralement comme des non-valeurs et de véritables éléments incorporels. La terminologie employée est, à cet égard, importante. Toute dépense immatérielle ne constitue pas un investissement, de même que tout investissement immatériel ne constitue pas une immobilisation incorporelle. Enfin, est souvent avancé le

délicat problème de l'évaluation de ces dépenses que ce soit en coûts historiques ou en juste valeur.

De tels arguments sont certes pertinents mais de nombreux contre-exemples sont susceptibles d'en infléchir la robustesse. Ainsi, la comptabilité patrimoniale connaît de forts assouplissements en matière de comptes consolidés; par le biais de l'affectation technique de l'écart de première consolidation, apparaissent des éléments qui n'ont pas leur place dans les bilans des comptes sociaux, sans que les problèmes de définition et d'évaluation ne paraissent constituer un frein à leur reconnaissance, comme les fonds de commerce et marques créés de manière interne, les biens acquis en crédit-bail... A moins de convenir, ce à quoi l'on tend peut-être, d'une totale déconnexion entre comptes sociaux et consolidés, ceci peut paraître paradoxal, puisque ces comptes sont établis selon les mêmes principes³. Boisselier (1996), s'interroge, d'ailleurs, sur cette divergence toujours accentuée existant entre les pratiques constatées en matière d'états financiers consolidés "bénéficiant" de la pression internationale en matière de normalisation et celles établies dans les comptes sociaux.

Aussi, il apparaît opportun de développer une nouvelle argumentation reposant sur l'existence de la variable fiscale. Cette dernière peut, en effet, apporter une solution partielle ou tout au moins un éclairage nouveau, que peu retiennent. Nous rejoignons en cela la position de Boisselier (1996), selon laquelle l'absence d'évolution de la prise en compte des investissements immatériels au bilan est due au fait que la volonté du législateur de protéger les tiers et le poids de la fiscalité dans la détermination du résultat comptable ne permettent pas de privilégier un utilisateur parmi d'autres. Aussi, nous nous proposons donc de présenter plus amplement cet aspect, avant d'aborder la relation particulière qui existe entre l'entreprise et l'administration fiscale ainsi que ses conséquences en matière de traitement comptable des éléments incorporels.

1. La variable fiscale

1.1. Une variable peu souvent appréhendée en sciences de gestion

Le paramètre fiscal est peu souvent appréhendé en sciences de gestion. Généralement dévolue aux seuls juristes qu'ils soient privatistes ou publicistes, son étude n'est que partielle dans le domaine qui est le nôtre. Certains développements en matière financière en font état, certes, mais de façon limitée, en intégrant uniquement la variable "impôt"; ce fut le cas de Modigliani et Miller qui, dès 1963, ont su introduire l'imposition sur les bénéfices dans le cadre de leur étude sur l'existence d'une structure optimale de capital et, ainsi, nuancer leur position de 1958, selon laquelle la valeur de la firme était indépendante de sa structure financière.

La comptabilité lui accorde une place tout autre.

1.2. Une variable omniprésente en comptabilité

En matière comptable, ces développements ont été et sont encore beaucoup plus prolifiques. L'existence de tels liens apparaît d'ailleurs comme l'un des déterminants de classement des pratiques comptables entre groupes de pays selon Gray (1980 et 1988), qui rappelle, par le biais de l'opposition entre prudence et optimisme, la prépondérance du rôle de l'Etat dans le cadre du processus comptable normatif de certains pays. De même, selon Flower (1997), le système fiscal est l'un des éléments qui structurent le système de normes comptables (avec le système juridique, les sources de financement des entreprises et le développement du marché financier, l'importance de la profession comptable)⁴.

En France, les nombreux articles et ouvrages des années 1980 témoignent incontestablement de cette omniprésence, du fait des liens théoriques impérieux, selon l'expression de Culmann (1980), qui unissent comptabilité et fiscalité.

1.2.1. Comptabilité et fiscalité: des liens théoriques impérieux

D'après Carré (1969), la comptabilité, avant 1917, n'avait pas de rapport étroit avec la fiscalité en raison de la nature des impôts de l'époque. L'institution de la cédule commerciale cette année là a donné une vive impulsion aux questions comptables, cette "technique" devenant principalement l'instrument de mesure de la matière imposable, avec les conséquences fâcheuses que l'on connaît. Dès leur établissement, ces liens ont donné lieu à de nombreux débats passionnants et passionnés, certains criant à l'ingérence, au détournement, au conditionnement de la comptabilité, à son rapt ou encore à la pollution fiscale... Selon Brunet (1953), la comptabilité est devenue une arme anti-fiscale, un rite célébré par mysticisme ou encore une corvée accomplie par crainte de sanctions. Dès 1929, Charles Penglaou dénonça, d'ailleurs, la fâcheuse habitude des comptables de respecter les exigences fiscales, hypnotisés par les injonctions d'un droit qui leur fait oublier les réalités économiques. Pour autant, le même auteur en 1947 (p.399) reconnut que "la fiscalité est à la comptabilité ce que le snobisme est à l'art; il ne faut pas en dire du bien parce qu'elle lui a fait beaucoup de mal mais il ne faut pas en médire parce qu'elle lui a fait beaucoup de bien". Il est vrai que les prescriptions fiscales ont fait progresser la science comptable; ainsi, dès 1924, l'article 1743, I° du Code Général des Impôts de l'époque punit d'amende ou de prison (jusqu'à cinq ans) "quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures, ou a passé ou fait passé des écritures inexactes ou fictives au livre-journal ou au livre d'inventaire...". Par ailleurs, la première définition du bénéfice est d'origine fiscale et non comptable.

Comme le rappelle Emmanuel du Pontavice (1989, p.865), le lien de dépendance a été rompu par la loi du 30 avril 1983, relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IVème directive de 1978 et par le décret d'application du 29 novembre de cette même année. Ce dernier a profondément modifié le texte des articles 294 et 295 du décret de mars 1967, lequel obligeait à présenter le bilan selon

les dispositions fiscales. Cependant, l'indépendance de ce droit comptable, alors encore sur les fonts baptismaux, fut rapidement battue en brèche par l'instauration de deux textes qui ont introduit une nouvelle rédaction de l'article 38 quater de l'annexe III du code général des impôts: l'article 74 de la loi de finances de 1984 et le décret du 14 mars de la même année. Le fisc demeure toujours, ainsi, l'un des protagonistes du droit comptable français (Richard 1996) l'une de ses sources (Lagarrigue et Pavie 1984) et la comptabilité un moyen puissant de contrôle de l'administration fiscale (Esnault et Hoarau 1998).

En définissant des règles qui obligent à suivre en comptabilité des principes fiscaux sous peine de ne pas pouvoir profiter d'économies d'impôt, la fiscalité imprègne les méthodes comptables (Esnault et Hoarau 1998) prenant le risque de causer des répercussions importantes sur la présentation des comptes. Ainsi, le législateur et l'administration fiscale sont à l'origine d'une pratique fiscalo-comptable de la part des entreprises.

1.2.2. La pratique fiscalo-comptable des entreprises

La comptabilité est encore souvent considérée comme une obligation fiscale, un pensum fiscal, selon l'expression de Casimir, Caspar, Cozian (1996). D'après Louis Rives (1965), "si les chefs d'entreprise tiennent une comptabilité, ce n'est pas pour qu'elle éclaire leur route comme le phare qui leur permettrait d'éviter les écueils qui vont fatalement se dresser devant eux, mais bien plutôt pour s'en servir comme d'un projecteur qu'ils mettraient à l'arrière de leur voiture pour éblouir le "poursuiveur" qui, à leurs yeux, est le fisc qui n'a comme objectif que celui de faire rendre la pompe à Phynances chère au Père Ubu".

Il est indubitable, en effet, que la comptabilité est trop souvent tenue exclusivement selon l'optique fiscale, c'est-à-dire pour un utilisateur extérieur à l'entreprise et conformément à un

droit particulier qui traduit des opportunités étrangères à la réalité économique. Selon du Pontavice (1989), de nombreuses entreprises continuent à considérer le droit fiscal comme seul utile et par conséquent présentent à leurs associés et déposent au greffe du tribunal de commerce les comptes annuels dans les formes prévues par le droit fiscal.

L'évolution de la normalisation comptable semble ne rien avoir changé à cet égard; pour Teller (1992) ⁵, "la pénétration juridico-fiscale de la comptabilité est un fait acquis qui pose le problème de la signification des données et de leur utilisation à des fins de gestion sans risque de biais plus ou moins grave". Le droit fiscal intervient toujours dans la détermination des règles d'évaluation comptable et les méthodes de présentation des comptes. Les règles fiscales exercent ainsi une influence importante, tant sur les écritures que sur la structure même de l'entreprise, par le biais de ses décisions de gestion. Aussi, selon Jean Schmidt⁶, "les entreprises peuvent subir l'impôt en se bornant à remplir les imprimés administratifs et en acquittant les sommes dues au Trésor; elles ont aussi la possibilité de prévoir l'impôt et d'utiliser au maximum les moyens fournis par un droit fiscal qui offre des choix multiples. Les entreprises considèrent alors l'impôt comme une charge dont il importe de prévoir les incidences financières. Elles pratiquent la gestion fiscale, qui est aussi étroitement liée à la gestion financière de l'entreprise". Cette dernière s'est ainsi détachée de cette vision assimilant la fiscalité à une contrainte pour l'intégrer dans sa stratégie afin de mieux la gérer. Un adage bien connu affirme qu'il existe deux certitudes dans la vie: la mort et les impôts; s'il existe une multitude de manières de mourir, il s'en trouve certainement autant d'être imposé. Les entreprises l'ont bien compris, en jouant du fameux jeu subtil d'options que permet la fiscalité, y compris lorsque cela a des incidences comptables; elles pratiquent, ainsi, ce que l'on pourrait appeler une comptabilité fiscalo-créative.

Pour autant, peu se sont intéressés au rôle de la variable fiscale dans le processus même de décision comptable, le problème de l'impact des avantages fiscaux ayant toujours été abordé sous l'angle de la concurrence entre états. Cette absence apparente d'intérêt est de portée négligeable dans les pays où la connexion est limitée; c'est le cas des USA. Ainsi, Daley et Vigeland (1983) montrent, dans leur étude sur les déterminants des politiques comptables des entreprises américaines en ce qui concerne les dépenses de recherche et développement, que la variable fiscale n'est pas un déterminant significatif du choix d'activer ou de passer les dépenses correspondantes en charge. De tels propos ne peuvent, selon nous, être repris dans les autres pays où les liens entre la comptabilité et la fiscalité sont beaucoup plus ténus. En effet, même si le calcul de l'assiette imposable des sociétés ne s'opère qu'après retraitement des résultats comptables, le droit fiscal impose, nous l'avons vu, des traitements comptables spécifiques; ainsi, une charge ne sera déductible sur le plan fiscal, que si elle est effectivement enregistrée en tant que tel sur le plan comptable. Ceci met en évidence l'importance du facteur de contingence que représente la variable fiscale à ce niveau. Aussi, omettre sa prise en compte apparaît réducteur; d'ailleurs, d'après une enquête de l'Institut Français des Experts-Comptables de 1998, plus de 8 chefs de PME sur 10 déclarent prendre en compte les incidences fiscales dans leurs choix de gestion.

L'existence au minimum d'une prise en compte indirecte ou insidieuse des règles fiscales pour procéder à des choix de règles comptables amène tout naturellement, avant d'aborder les problèmes spécifiques à l'incorporel, à s'interroger sur les relations entre l'entreprise et l'administration fiscale.

2. L'entreprise et l'administration fiscale: une application originale de la théorie de l'agence

D'après Jensen et Meckling (1976), la firme constitue une fiction légale qui sert de noyau pour un ensemble de relations contractuelles entre des individus; elle est un nœud de contrats (nexus of contracts) écrits et non écrits entre différents partenaires (Fama et Jensen 1983). Ces contrats sont explicites comme dans les relations d'achat et de vente ou implicites comme dans la relation d'imposition (Degos, 1998). L'administration fiscale peut, en effet, être considérée comme l'un des partenaires de l'entreprise, tout comme les salariés, les clients, les fournisseurs et les banquiers. Elle n'en demeure pas moins un partenaire atypique occupant une place particulière dans l'environnement de la firme. Destinataire de l'information comptable pour établir et collecter l'impôt, elle intervient aussi pour appliquer des règles ayant des conséquences sur le plan comptable, règles qu'elle contribue à établir.

La conclusion de tout contrat suppose que chaque intervenant puisse se situer par rapport à l'autre. Chaque relation s'analyse, en fait, comme une relation d'agence dont il est nécessaire de trouver la configuration optimale, c'est-à-dire les règles contractuelles qui minimisent les coûts d'agence. Ceux-ci sont particulièrement explicites dans la relation qui unit l'entreprise à l'administration fiscale. S'il y a encore quelques années les entreprises se satisfaisaient d'une gestion passive de la fiscalité, se contentant de subir la pression exercée par l'Etat, elles sont devenues beaucoup plus soucieuses de leur intérêt fiscal, en adoptant une gestion que l'on pourrait qualifier a contrario d'active.

Cette relation repose sur le fait que l'administration confie à l'entreprise le soin d'établir les documents nécessaires au calcul de l'impôt. De là, naît le risque, chez cette dernière, de développer une asymétrie informationnelle forte, source de coûts de contrôle pour

l'administration chargée de veiller à la bonne application des textes en vigueur et pénaliser en cas de fraude. La confiance, concept largement débattu en sciences de gestion à l'heure actuelle, n'occupe donc qu'une place limitée dans cette relation. L'imposition par les autorités fiscales, avant même les autorités comptables, d'un format aux comptes sociaux pour faciliter les contrôles en a témoigné, imposition qui peut ainsi être assimilée à la mise en place d'un moyen de surveillance (monitoring) visant à limiter les comportements opportunistes de l'agent-entreprise. La comptabilité devient ainsi un instrument de gestion des rapports contractuels entre l'entreprise et l'administration, un mécanisme de résolution des coûts d'agence inhérents aux conflits d'intérêts qui caractérisent leur relation, chacun cherchant à maximiser sa propre utilité⁷, pour reprendre l'analyse de Watts et Zimmerman (1978).

Un troisième acteur intervient généralement dans cette relation, en tant que régulateur éventuel de ses conflits: le conseil. Selon Lacombe-Saboly (1994), parmi 304 dirigeants d'entreprise faisant appel à un professionnel comptable libéral, 3 sur 4 en attendent une sécurité accrue sur le plan fiscal. Le recours à l'expert-comptable est alors considéré comme un moyen de se prémunir des contraintes et risques fiscaux, auxquels l'entreprise doit faire face. Il permet d'assurer une certaine crédibilité sur le plan fiscal permettant de limiter les risques de redressement et donc les sanctions correspondantes qui peuvent s'avérer très importantes sur le plan financier. Les coûts engendrés par le recours à ce tiers indépendant pour certifier les comptes peuvent, de fait, être assimilés à des coûts d'obligation ou de dédouanement selon la terminologie de Jensen et Meckling (1976), c'est-à-dire des dépenses que le dirigeant se doit d'engager pour garantir à l'administration une certaine régularité. En effet, toujours selon Lacombe-Saboly, si les dirigeants définissent la qualité des comptes par l'utilité interne plutôt que par l'utilité fiscale, ils attendent davantage de l'expert-comptable une contribution à l'utilité fiscale, c'est-à-dire à la régularité plutôt qu'à la qualité générale des comptes.

C'est pourquoi, apparaît pertinente l'application de cette théorie à la pratique comptable des éléments incorporels qui, de par leur nature invisible et donc sujette à asymétrie informationnelle forte, peuvent être qualifiés pour reprendre la terminologie williamsonienne d'actifs spécifiques.

3. La variable fiscale et le traitement comptable des éléments incorporels

Les éléments incorporels ont donné lieu à de nombreux débats tant sur le plan comptable que fiscal. Selon Ledouble (1997), "le terme de "casse-tête" comptable résume assez bien la portée des discussions longues, ardues et même passionnées qui portent sur ces éléments. Si tel est le cas, cela est vraisemblablement dû à un raisonnement que l'on peut qualifier de circulaire et même de honteusement circulaire, bien que personne ne veuille bien l'avouer. En effet, beaucoup de fiscalistes attendent que les comptables clarifient, enfin, la situation afin de disposer de critères sur lesquels s'appuyer, alors que les comptables eux-mêmes ont, dans ce débat, une légère arrière-pensée fiscale, souvent en tout cas, ce qui fait qu'ils ont bien du mal à trouver des raisonnements qui leur soient favorables sur le plan fiscal et cohérents sur le plan comptable". Le traitement comptable des éléments incorporels n'échappe, donc, pas à cette influence, qu'il soit relatif aux choix comptables nombreux en la matière ou bien encore au vieux serpent de mer qu'est l'amortissement du fonds de commerce.

3.1 L'influence de la variable fiscale en matière de choix comptables

Les premières recherches réalisées sur ces choix furent anglo-saxonnes avec Woolf (1973), Nobes (1976) ou encore Eccles & Lifford (1979)⁸. En France, l'étude des choix comptables a aussi donné lieu à de multiples ouvrages et articles dans le cadre de la théorie positive de la comptabilité qui a, en fait, pour objet d'expliquer pourquoi les comptables font ce qu'ils font. Les choix généralement étudiés concernent principalement la méthode de valorisation des

stocks, le mode d'amortissement des immobilisations, la capitalisation des intérêts ou encore l'immobilisation des frais de recherche et de développement, à partir de tests statistiques multivariés. Peu se sont intéressés à l'explication de certains d'entre eux par le biais de motivations fiscales en France. Dans la littérature anglo-saxonne, si, en 1983, Daley et Vigeland ont conclu que la variable fiscale n'était pas un déterminant significatif du choix d'activer ou de passer les dépenses correspondantes en charge, d'autres auteurs tels que Biddle (1980), Richardson (1985) et Lee et Hsieh (1985) ont montré que l'économie d'impôt jouait un rôle prépondérant dans le choix des méthodes comptables.

Le traitement comptable des éléments incorporels donne lieu à de tels choix, en matière de frais de recherche et de développement, de frais d'établissement et aussi de certains éléments créés de manière interne. Avant d'aborder le cas français, l'analyse de la situation en Allemagne, pays où les règles fiscales sont prédominantes, permettra de mieux mettre en évidence l'influence de la variable fiscale dans ces traitements.

3.1.1. Analyse du cas allemand

Le principe allemand de primauté des règles comptables sur les règles fiscales, dont l'origine remonte à 1874, repose sur l'idée que les règles comptables doivent également être appliquées pour la détermination du résultat fiscal, à moins que des textes fiscaux particuliers écartent explicitement cette disposition (ce qui n'est pas sans rappeler l'énoncé de l'article 38 quater de l'annexe III du code général des impôts français!). Cependant, d'après le principe de congruence inverse, les sociétés allemandes ne peuvent faire l'usage d'options offertes par la fiscalité qu'à condition de les enregistrer en comptabilité. Le droit fiscal allemand exerce ainsi une forte influence sur la comptabilité, influence qui se retrouve dans le traitement des choix comptables. D'après Raffournier, Haller et Walton (1997, p.104), la réduction d'impôt constitue l'objectif principal qui détermine les choix comptables allemands; pour la plupart des

entreprises (en particulier pour celles de petite ou moyenne taille); les considérations fiscales l'emportent sur les principes comptables et le principe de congruence les pousse à constituer des réserves latentes. La sous-évaluation des actifs qui en découle conduit à donner une image de la situation financière de l'entreprise plus pessimiste que ne l'exigerait le respect du principe de prudence. Une telle situation se retrouve dans le traitement des éléments incorporels, comme le note Thibierge (1997, p.138). Ainsi, les entreprises allemandes qui supportent des frais d'établissement pouvant être activés selon le droit commercial retiennent le traitement fiscal qui interdit leur immobilisation. De même, les éléments incorporels développés de manière interne ne peuvent être inscrits à l'actif du bilan.

Cette influence se retrouve dans le cas français.

3.1.2. Analyse du cas français

Comme l'écrit Colasse (1996, p. 230), "il apparaît très clairement que l'entreprise dispose au stade terminal de l'élaboration de son compte de résultat d'un certain nombre de moyens lui permettant, à l'intérieur du cadre légal et fiscal, de façonner l'image financière qu'elle donne d'elle même aux tiers au travers de son compte de résultat et, aussi, de son bilan". Le traitement de certains éléments incorporels fait partie de cette politique comptable et conduit à des décisions de gestion, fruit d'une réflexion qui se fonde sur la nécessité pour le dirigeant de veiller, à la fois, à présenter une image fidèle de son entreprise et à respecter le principe de prudence, tout en tenant compte de la variable fiscale. C'est pourquoi, l'existence en France de liens étroits entre comptabilité et fiscalité impliquent, selon Dessertine (1992), que ces choix soient principalement guidés par des considérations liées au fisc ou aux obligations d'informer les tiers.

Selon Gothot⁹, "il n'est sûrement pas interdit d'éviter de se placer dans des conditions d'exigibilité d'un impôt. Le désir d'échapper à l'impôt est normal. On n'imagine guère que le contribuable ait une attitude différente; que penserait-on de celui qui, poursuivant un but économique quelconque, commencerait par se demander comment il doit s'y prendre pour rendre exigible le plus gros impôt possible?...". Par conséquent, lorsque les textes comptables laissent des marges de manœuvre et des possibilités de choix à l'entreprise, celle-ci, loin de se laisser imposer passivement et mécaniquement, fait preuve d'une certaine façon d'esprit de gestion (Labie 1998); elle retient alors la solution comptable la plus avantageuse sur le plan fiscal, même si l'exigence de sincérité formulée par le législateur implique que, lorsque plusieurs modes de présentation sont possibles, les entreprises doivent choisir celui qui permet de représenter le plus fidèlement possible la situation et le résultat de la société (Caspar et Afriat 1988). La liberté de choix comptable se trouve, de fait, limitée par de simples considérations fiscales (Esnault et Hoarau 1998), sans que rentre en ligne de compte le fait que la décision qui en découle soit la meilleure du point de vue de la gestion globale de l'entreprise.

Ainsi, selon Lacroix (1997), dans les pays où la déductibilité d'une charge est liée à son enregistrement en comptabilité, le risque fiscal l'emporte sur toute autre considération et conduit à certains choix de pure opportunité en ce qui concerne les éléments créés de manière interne. Cette préoccupation masquée généralement par l'application du principe de prudence empêche, de fait, une représentation fidèle de gisements d'immatériels internes à l'entreprise. Un tel traitement engendre, en outre, la distorsion, déjà dénoncée, entre les comptes individuels et les comptes consolidés: "si les immatériels développés en interne par la société mère ne sont pas portés à l'actif alors que les immatériels acquis dans les filiales le sont, la cohérence interne des comptes est bafouée. En raison des distorsions introduites par ce rejet, la comparabilité des bilans de sociétés ayant opté pour des choix stratégiques de croissance

différents, externe ou interne est mise à l'épreuve et la cohérence externe entre des comptes de plusieurs sociétés également altérée".

L'exemple des frais de recherche et de développement, qui bénéficiant des dispositions de l'article 236-I du code général des impôts sont, le plus souvent, portés en charge¹⁰, illustre aussi cette influence de la variable fiscale.

Le délicat problème de l'amortissement du fonds de commerce fait de même.

3.2. L'influence de la variable fiscale sur l'amortissement du fonds de commerce

La polémique sur la dépréciation du fonds de commerce a déjà fait couler beaucoup d'encre. Sur le plan comptable, ni la loi du 30 avril 1983, ni le décret du 29 novembre de la même année ne font mention de l'amortissement du fonds commercial. La IVème directive prescrit que lorsque la législation nationale permet l'inscription à l'actif du "fonds de commerce", il doit être amorti dans un délai maximum de cinq ans, à moins qu'ils ne bénéficient dans la législation nationale d'une protection spécifique. Les états membres peuvent autoriser les sociétés à l'amortir systématiquement sur une durée limitée supérieure à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif (art. 37-2). Aucun texte comptable ne semble donc s'y opposer, tout comme rien ne s'oppose en principe à ce que les marques créées de manière interne soient immobilisées.

Sur le plan fiscal, la jurisprudence admet depuis longtemps cette dépréciation pour certains actifs incorporels qui ne sont pas compris dans l'universalité juridique que constitue le fonds de commerce. Il en est ainsi notamment des droits de propriété industrielle qui font l'objet d'une protection juridique limitée dans le temps (brevets) et des logiciels acquis par l'entreprise en vue d'être utilisés pour les besoins de son exploitation durant plusieurs exercices.

Seul l'article 38 sexies de l'annexe III du CGI traite, indirectement, des rapports entre amortissement et fonds de commerce, article souvent présenté comme fixant la règle selon laquelle les éléments incorporels qui le composent ne sont pas susceptibles d'amortissement fiscalement déductible: "la dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les fonds de commerce, donne lieu à la constatation de provisions". Or une nouvelle lecture jurisprudentielle de cet article tend à admettre que l'interdiction d'amortissement ne s'applique qu'aux immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible. Ainsi, certaines Cours ont déjà admis l'amortissement de ces éléments dès lors qu'ils sont individualisés en comptabilité et que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée. Néanmoins, la doctrine fiscale reste farouchement contre et fait donc supporter un risque à l'entreprise qui opterait pour une tel amortissement¹¹.

En pratique, dans leurs comptes sociaux, les entreprises n'enregistrent donc pas, de ce fait, la dépréciation de leur fonds de commerce¹², ce qui conduit à des pratiques hétérogènes. En effet, d'après une étude de Price Waterhouse (1998, p.303), les fonds de commerce sont amortis dans un cas sur deux dans les comptes consolidés des entreprises, ne respectant pas en cela le principe d'homogénéité entre les règles retenues au niveau de ces comptes. L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 5 décembre 1995, qui a admis que des éléments incorporels du fonds de commerce puissent effectivement être amortis, devrait, s'il est confirmé par le Conseil d'Etat, avoir des conséquences en la matière.

Conclusion: Incorporels, comptabilité-fiscalité et normes internationales

Comme le rappelle Decock Good (1997), le problème et le rôle de la fiscalité ne sont abordés à aucun moment dans la présentation introductive des textes de l'IASC et ses normes. Dans ce référentiel, les règles fiscales n'ont aucune influence sur la comptabilité; aucun lien entre le

droit fiscal et le droit comptable n'est prévu. Si certains comme Bernard (1992) considèrent du fait de cette absence que le paramètre fiscal est secondaire, nous estimons que l'organisme de normalisation internationale ne semble pas, en fait, établir de distinction entre comptes individuels et comptes consolidés; ceci n'est pas sans poser de délicats problèmes d'interprétation, alors qu'il existe une véritable connexion dans certains pays comme la France et l'Allemagne. En effet, selon Lebrun et Paret (1998, p.38), les entreprises qui souhaitent appliquer le référentiel IASC et donc la norme IAS 38 adoptée en juillet 1998 établissant un amortissement systématique des immobilisations incorporelles se trouveraient dans la situation désagréable d'avoir à constater des charges d'amortissement non fiscalement déductibles. Du fait des liens existants entre les options prises dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés, l'amortissement des actifs incorporels devrait, en effet, être effectué de manière homogène dans les deux séries de comptes, ... à moins de convenir d'une déconnexion entre celles-ci, de même qu'entre comptes fiscaux et sociaux. Cette dernière déconnexion¹³ serait, sans conteste, un facteur de complication. Selon Durand (1998), elle laisserait, en outre, "libre cours à l'instinct budgétaire des fiscalistes, qui pourraient déboucher sur des modalités de détermination du bénéfice fiscal encore plus éloignées du paradis comptable, même si, avec les comptes consolidés, ce paradis tend à devenir dual". Le rapprochement qui semble s'opérer sur un certain nombre de points entre comptabilité et fiscalité infirme, en tout cas, cette éventuelle évolution¹⁴. Du Pontavice, en 1990, n'indiquait-il pas qu'"il existe en réalité une universelle complicité en France pour ne pas séparer rigoureusement les règles comptables des règles fiscales dans la mesure où les chefs d'entreprise peuvent trouver un avantage à l'application dans leur comptabilité sociale des règles fiscales. C'est la raison pour laquelle il n'y a probablement pas à espérer de rigoureuse séparation entre le bilan comptable et le bilan fiscal et il n'existe de la part d'autorités publiques ou professionnelles de volonté d'introduire cette rigoureuse séparation"¹⁵?

Notes:

- 1) Cité par Augustin (1997)
- 2) Richard (1997) indique que les éléments incorporels ne bénéficient d'une reconnaissance à l'actif que "du bout des lèvres". Penglaou l'indiquait encore en ces termes: "le comptable à manches de lustrine n'a de considération que pour les mouvements matériels qui se réalisent sous ses yeux".
- 3) Thibierge (1997, p.140) indique que, pour la France, on constate une différence importante entre comptes sociaux et consolidés: le ratio % inc est faible dans les comptes individuels et élevé dans les comptes consolidés.
- 4) Cf. Olivero (1998)
- 5) in Labourdette A. (sous la direction de) (1992)
- 6) cité par Cozian (1980)
- 7) Compte-tenu de sa rationalité limitée; c'est l'une des deux hypothèses comportementales fondatrices de la théorie de l'agence, la seconde étant l'opportunisme; ce dernier s'applique, d'ailleurs, fort bien au comportement de l'entreprise vis à vis de l'administration.
- 8) cités par Bazet (1997)
- 9) cité par Cozian (1980)
- 10) Cf. Bazet (1996)
- 11) L'influence de la variable fiscale se fait aussi ressentir en matière d'amortissement du fonds de commerce allemand; en effet, alors que, comptablement il est amorti linéairement sur la durée prévue d'utilisation ou de minimum de 25% les 4 années suivant l'exercice d'acquisition, la réglementation fiscale oblige les entreprises à l'amortir sur 15 maximum, durée généralement retenue par toutes.
- 12) Cf. Boussard (1997, p.171), pour une étude sur la pratique des entreprises en matière d'amortissement des fonds de commerce.
- 13) Cf. Richard (1996), p. 82 à 85 et 113 à 115
- 14) Ce rapprochement entre fiscalité et comptabilité avait déjà été évoqué par Rives en 1965 en ces termes: "Le fisc a violé la comptabilité qui, probablement, était consentante (ne serait-ce que parce que les comptables y voyaient un nouveau lustre susceptible de redorer leur profession). A long terme, on s'achemine vers un mariage de raison et, pourquoi pas, un mariage d'amour, si j'en crois le philosophe Frédéric NIETZSCHE qui a écrit: "les unions qui sont conclues par amour-- c'est-à-dire celles qu'on appelle les mariages d'amour-- ont l'erreur pour père et la nécessité --c'est-à-dire le besoin-- pour mère"".
- 15) in Revue de Droit Comptable (1990), p.42

Références bibliographiques

Ouvrages et thèses:

- Carré E. (1969), *Divergences entre fiscalité et comptabilité*, Dunod
- Caspar B., Casimir J-P. et Cozian M. (1996), *Comptabilité générale de l'entreprise*, Litec
- Caspar P. et Afriat C. (1988), *L'investissement intellectuel - Essai sur l'économie de l'immatériel*, Economica
- Colasse B. (1996), *Comptabilité générale*, Economica
- Culmann H. (1980), *Le plan comptable révisé de 1979 - Comptabilité générale*, Presses Universitaires de France
- Degos J-G. (1998), *La comptabilité*, Dominos Flammarion
- Esnault B. et Hoarau C. (1998), *Comptabilité financière*, Presses Universitaires de France, 2ème édition
- Labourdette A. (sous la direction de) (1992), *Mélanges en l'honneur de Jean-Guy Mérigot*, Economica
- Lacroix M. (1997), *La reconnaissance des actifs immatériels et le reporting financier*, thèse de l'Université Montesquieu-Bordeaux IV effectuée sous la direction de S.Evraert
- Lacombe-Saboly M. (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises: le rôle du dirigeant*, thèse de l'Université de Poitiers effectuée sous la direction de J-L. Malo
- Lagarrigue J-P. et Pavie A. (1984), *Le droit comptable, Tome 1- Les sources*, Collection Institut Supérieur de Gestion
- Price Waterhouse (1998), *Communication et information financière - Pratiques, tendances, conseils - Guide 1998*, Les Echos Editions
- Raffournier B., Haller A. et Walton P. (1997), *Comptabilité internationale*, Librairie Vuibert
- Richard J. (1996), *Comptabilité et pratiques comptables*, Editions Dalloz
- Thibierge C. (1997), *Contribution à l'étude des déterminants de la comptabilisation des investissements immatériels*, thèse de l'Université Paris IX-Dauphine effectuée sous la direction de E. Cohen

Articles:

- Bazet J-L. (1997), "Le comportement des analystes financiers face à une information non-comptable sur l'immatériel", *Actes du Congrès AFC-IAAER de Paris*
- Bernard C. (1992), "L'usage de la notion d'intention et la comptabilisation par entité: des améliorants de l'information comptable destinée aux financiers", *Analyse Financière*, 1er trimestre, p.46
- Biddle G.C. (1980), "Accounting methods and management decisions: the case of inventory costing and inventory policy", *Journal of Accounting Research*, n° 18, supplement, p.235
- Boisselier (1996), "Les comptes peuvent-ils encore donner une représentation modélisée de la firme?", *Actes de la journée d'étude du 6 décembre 1996 de l'AFC*, p.45
- Brunet C. (1953), "La vérité comptable", *Revue Fiduciaire*, juin, n° 298
- Cozian M; (1980), "La gestion fiscale de l'entreprise", *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n° 5
- Decock Good C., "La comptabilité allemande face aux normes internationales", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 3, septembre 1997, volume 2, p.93
- Dessertine P. (1992), "La non neutralité des informations stratégiques provenant de la comptabilité", *Travail de recherche de l'IAE de Bordeaux*, n° I.9208
- Durand P. (1998), "L'enfer pourrait-il venir de l'amortissement?", *La Revue Administrative*, n° 289, p.46
- Fama E. F. et Jensen M.C. (1983), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, n° 26

- Gray S.J. (1980), "The impact of international accounting differences from a security-analysis perspective: some European evidence", *Journal of Accounting Research*, n° 18, p.64
- Gray S.J. (1988), "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", *Abacus*, n° 24, p.1
- Jensen M. et Meckling W. (1976), "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, n° 3, p. 305
- Labie F. (1998), "Valeur et gestion fiscale de l'entreprise", *Actes des XIVèmes Journées Nationales des IAE*, Nantes, Tome 1, Presses Académiques de l'Ouest
- Lebrun B. Et Paret E. (1998), "Immobilisations incorporelles et écarts d'acquisition - comment les traiter?", *Revue Fiduciaire Comptable*, n° 237
- Ledouble D. (1997), "Le casse-tête des incorporels - Etats des lieux et présentation des normes comptables, normes IASC", intervention lors de la *soirée d'étude du 12 novembre 1997 organisée par l'Association Fiscale Internationale à Paris*; le compte-rendu de cette soirée fut établi par nos soins.
- Lee C. et Hsieh D. (1985), "Choice of inventory accounting methods: comparative analyses of alternatives hypotheses", *Journal of Accounting Research*, Vol.23, p. 468
- Olivero B. (1998), "Performance de la normalisation comptable: un essai de rapprochement avec la théorie de la régulation comptable", *Actes du XIXème congrès de l'AFC* " Performances et comptabilité" - Université de Nantes, Vol.1, p.145
- Penglaou C. (1947), "De l'incidence des doctrines sur la pratique comptable", *Revue d'économie politique*, janvier-août, p. 392
- Pontavice E. Du (1989), "Droit comptable", *Encyclopédie de Gestion*, Economica, n° 43
- Revue de droit comptable (1990), "Comptabilité et fiscalité", débat du 11 octobre 1990, *Revue de droit comptable*, n° 90-4, p.5
- Richardson A.W. (1985), "The measurement of the current option of long-term lease obligations -some evidence from practice", *Accounting Review*, n° 60 (4), octobre, p.744
- Rives L. (1965), "L'influence de la fiscalité sur la comptabilité des entreprises", in *La fiscalité et l'entreprise - Réformes en cours et perspectives*, Séminaire organisé par l'IAE de l'Université de Paris et l'Association pour le développement des études de gestion des entreprises, Dunod 1969
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1978), "Towards a positive theory in the determination of accounting standards", *Accounting Review*, janvier, p. 112